

Audience publique du 2 mars 2009

Recours formé par Monsieur ..., ...,
contre un bulletin de l'impôt sur le revenu émis par le bureau d'imposition de Mersch,
section des personnes physiques
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 24554 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 1^{er} juillet 2008 par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à L-..., tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1987 émis le 23 octobre 1997 par le bureau d'imposition de Mersch, section des personnes physiques ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 28 novembre 2008 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 19 décembre 2008 par Maître Jean-Pierre Winandy pour compte du demandeur ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport ainsi que Maître Marc Daubenfeld, en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy et Madame le délégué du gouvernement Monique Adam en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 16 février 2009.

Le 23 octobre 1997, le bureau d'imposition de Mersch, section des personnes physiques, émit à l'encontre de Monsieur ... un bulletin rectificatif de l'impôt sur le revenu, relatif à l'année 1987.

Il ressort des débats menés à l'audience publique et des pièces versées en cause que Monsieur ... formula une réclamation contre ce bulletin de l'impôt sur le revenu par lettre du 22 janvier 1998, le représentant étatique, sur question spéciale afférente du tribunal, affirmant lors de l'audience publique du 16 février 2009, tout en admettant ne pas avoir vérifié la réception effective de ladite réclamation, ne pas contester que l'administration des Contributions directes ait reçu ladite lettre. A travers cette réclamation Monsieur ... contesta le fait que le bureau d'imposition ait refusé

l'application de la loi du 27 avril 1984 visant à favoriser les investissements productifs des entreprises et la création d'emplois au moyen de la promotion de l'épargne mobilière à un montant de 425.000.- francs constituant des distributions cachées de bénéfices résultant de la société ... s.a.

A défaut de réaction lui parvenue endéans un délai de 6 mois de la part du directeur de l'administration des Contributions directes, Monsieur ... a introduit le 1^{er} juillet 2008 un recours en réformation, sinon en annulation à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu au titre de l'année d'imposition 1987, daté du 23 octobre 1997.

Aux termes des dispositions combinées des articles 8 (3) 1. et 3. de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif et du paragraphe 228 de la loi générale des impôts modifiée du 21 mai 1931, communément appelée « *Abgabenordnung* », ci-après dénommée « *AO* », le tribunal administratif est compétent pour statuer comme juge du fond sur les recours contre des bulletins de l'impôt sur le revenu en cas de silence du directeur pendant plus de six mois suite à une réclamation dûment introduite par le contribuable.

Le tribunal est dès lors compétent pour connaître du recours en réformation.

Il s'ensuit qu'il n'y a pas lieu d'analyser le recours subsidiaire en annulation.

Le délégué du gouvernement a déposé un mémoire en réponse pour conclure d'abord à l'irrecevabilité du recours en ce qu'il n'aurait pas été introduit conformément aux articles 1^{er} et 2 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, alors que la décision déférée ne serait pas clairement précisée et prêterait à confusion dans la mesure où le demandeur se limiterait dans le dispositif de son recours à viser un bulletin, sans pour autant préciser la nature et la date de ce bulletin.

Si le dispositif de la requête introductive d'instance se borne certes à solliciter le « *redressement du bulletin* », la requête introductive d'instance porte cependant à sa première page la mention que le recours est introduit contre « *le bulletin de l'impôt sur le revenu 1987, daté du 23 octobre 1997* ».

Une copie de la décision ainsi déférée était jointe à ce recours et mentionnée sur le bordereau des pièces figurant à la page 6 du recours et figure par ailleurs au dossier fiscal versée en cause par la partie étatique.

Il se dégage de l'ensemble des éléments fournis à l'appui du recours ainsi que des moyens et arguments échangés que la partie défenderesse n'a pas pu se méprendre sur la portée de la requête déposée, à laquelle elle a répondu en connaissance de cause et en ayant été à même d'exposer et de produire tels arguments et pièces que la défense de ses droits et intérêts lui a fait considérer comme nécessaires ou utiles, de sorte que le recours en réformation ne saurait encourir de ce fait la sanction de l'irrecevabilité.

La même conclusion est encore à opposer au moyen de la partie étatique reposant sur le fait que la requête introductive d'instance ne mentionnerait pas le dépôt préalable et infructueux d'une réclamation à l'attention du directeur des Contributions directes, le demandeur n'étant pas obligé de justifier en dehors de toute contestation et dès le dépôt de sa requête de la recevabilité de celle-ci, alors qu'il appartient au contraire au défendeur – en l'espèce l'Etat – de soulever le cas échéant l'irrecevabilité du recours pour défaut d'introduction effective d'une réclamation entre les mains du directeur, sinon au tribunal de soulever d'office ladite question, le demandeur étant seulement appelé à cette occasion de justifier de la recevabilité de son recours, ce qu'en l'espèce celui-ci a d'ailleurs fait en versant copie de la réclamation en question.

Il s'ensuit que le recours principal en réformation, par ailleurs introduit dans les formes et délai de la loi, est à déclarer recevable.

Le demandeur, à l'appui de son recours, conteste en substance la thèse lui opposée par l'administration des Contributions directes à travers le bulletin déferé selon laquelle toute distribution cachée de revenu exclut en tant que telle l'application de la loi du 27 avril 1984 visant à favoriser les investissements productifs des entreprises et la création d'emplois au moyen de la promotion de l'épargne mobilière, ci-après « la loi Rau », prévoyant l'exonération du dividende. Constatant que l'administration serait d'avis qu'il y aurait, d'une part, des dividendes, c'est-à-dire des versements faits par décision des associés, le cas échéant des dividendes intérimaires, et, d'autre part, tout ce qui ne serait pas une telle distribution, ce qui constituerait donc une distribution cachée échappant à la loi Rau, il estime cependant, pour sa part, que le terme de distribution cachée n'inclurait pas toute distribution autre que celle qui se fait en bonne et due forme: en effet si l'absence d'une telle décision serait certes une condition prévue par la loi, il serait encore requis que cette distribution ait un impact sur le montant du revenu de la société: seraient donc visées les distributions qui se font en relation avec des opérations commerciales normales.

Prenant appui sur diverses définitions, le demandeur considère qu'une distribution cachée de bénéfice consisterait nécessairement en une opération officielle passant par les livres de la société mais dont les conditions seraient anormales, telles que par exemple un prix trop bas à la vente ou encore un prix trop élevé à l'achat, le caractère caché de la distribution de bénéfice consistant ainsi dans le fait que la distribution est noyée dans les opérations normales de la société, dûment comptabilisées mais qui résultent dans la distribution occulte de ce qui est un bénéfice de la société.

Or en l'espèce, ces conditions ne seraient pas réalisées: la distribution ne serait pas passée par les livres de la société en tant qu'opération commerciale ordinaire, alors qu'il se serait agi d'une opération entièrement neutre au regard des comptes sociaux qui n'aurait pas donné lieu à une diminution de bénéfice: si le revenu de la société avait certes minoré dans une première étape du fait de la non-reprise dans les comptes des montants visés, la distribution aurait toutefois été neutre au point de vue fiscal, de sorte qu'il n'y aurait donc pas eu de distribution cachée.

Le demandeur en conclut que ces paiements seraient à subsumer sous la notion de « dividendes », de sorte à rester couverts par les dispositions de la loi Rau.

A ce sujet, le demandeur se réfère encore aux travaux parlementaires relatifs à la loi Rau ainsi qu'à une circulaire LIR 94 du 4 juillet 1984 émise en son temps par le directeur des Contributions directes qui viendraient conforter sa thèse selon laquelle la loi Rau prévoirait l'exonération de tous les revenus en relation avec les apports en numéraire.

Subsidiairement, le demandeur sollicite l'exemption des dividendes cachés pour un montant de 450.000.- (sic) francs.

Le délégué du gouvernement, de son côté, procède à un exposé des faits en se basant sur un jugement du tribunal correctionnel du 24 avril 2008, dont il résulte que la société ... s.a., dirigée notamment par le demandeur, a procédé notamment au cours de l'année 1987 à des déguisements de réalisations de revenus provenant de la vente de biens immobiliers où des soultes occultes ont été touchées, soultes non mentionnées dans les actes notariés et non comptabilisés au niveau de la société. Cet argent occulte a ainsi été en partie distribué directement au demandeur en sa qualité de dirigeant et associé, qui l'a utilisé à des fins personnelles.

Ces irrégularités ayant été révélées suite à une révision et à une vérification des comptes et livres comptables de la société opérées par l'administration des Contributions directes, les fonds en question ont été évalués et qualifiés de distribution cachée de bénéfices, de sorte que le revenu imposable du demandeur a été réajusté, et les nouveaux impôts ainsi que la majoration d'impôts calculés.

Cet exposé des faits est encore confirmé par la mention manuscrite figurant sur le bulletin litigieux selon laquelle « *Suite à un contrôle fiscal effectué par le service de révision, les résultats déclarés par la société ... s.a. ont connu des majorations de bénéfice. La part de M. ... est 10 %. Il en résulte une distribution cachée de bénéfices suite à une majoration de ventes de 425.000. »*

Pour le surplus et quant au fond, la partie étatique se réfère à des décisions des juridictions administratives, qui auraient tranché par la négative la question de savoir si des distributions cachées peuvent bénéficier de l'exemption fiscale prévue par la loi Rau, solution qui aurait encore été retenue par le prédit jugement du tribunal correctionnel.

Dans son mémoire en réplique, le demandeur constate que le délégué du gouvernement ne prend pas position quant au fond de l'affaire, et plus particulièrement qu'il ne rencontre aucunement ses arguments et moyens, qui ne seraient d'ailleurs pas non plus rencontrés par les décisions de justice citées par le délégué du gouvernement.

Le tribunal doit de prime abord relever qu'il se trouve saisi d'un dossier globalement non instruit par l'administration.

Force est en effet de constater que la réclamation introduite par le demandeur auprès du directeur n'a pas été rencontrée par ce dernier, le directeur ayant maintenu le silence par rapport à la réclamation circonstanciée du contribuable.

Force est encore de constater que l'Etat, dans le cadre du recours porté directement contre le bulletin initial, n'a pas rencontré concrètement l'argumentation du demandeur, mais s'est contenté de renvoyer, en substance, le tribunal à diverses décisions de justice, sans préciser dans quelle mesure la solution dégagée à l'époque par le tribunal administratif, confirmé en son analyse par la Cour administrative, serait également applicable au présent litige, ni dans quelle mesure le maintien de cette solution s'imposerait face aux moyens actuels du demandeur. Quant au renvoi à un jugement du tribunal correctionnel, censé avoir tranché la problématique soulevée par le recours sous analyse, force est au tribunal de constater que contrairement aux affirmations du délégué du gouvernement, ledit jugement se borne à se référer à « *l'interprétation donnée par les tribunaux administratifs* », sans contenir un quelconque apport propre à la solution de la question litigieuse.

Par ailleurs, si le demandeur affirme dans sa requête introductive d'instance que le refus de l'administration serait motivé comme suit : « *Toute majoration du bénéfice commercial au sens de l'article 14 LIR est à considérer dans le chef des sociétés de capitaux comme distributions cachées de bénéfice et est par conséquent exclue du bénéfice des avantages fiscaux prévus par la loi du 27 avril 1984 telle qu'elle a été modifiée par la loi du 7 juin 1989* », une telle motivation expresse, qui viendrait expliciter la position de l'administration, ne résulte d'aucune pièce communiquée au tribunal, le bulletin litigieux en particulier ne comprenant pas de telle mention.

Force est dès lors au tribunal de retenir que ces motifs consistent soit en une supposition de la part du demandeur, au quel cas la discussion juridique déferée ne repose pas sur les motifs effectifs de l'administration, mais seulement sur une supposition émanant du demandeur, soit reposent sur des pièces non communiquées au tribunal.

Néanmoins, il résulte des moyens échangés de part et d'autre que les parties sont d'accord à délimiter le seul point en litige comme portant sur le refus de l'administration des Contributions directes d'exonérer, en vertu de la loi Rau, l'intégralité des distributions cachées de bénéfices portant sur un montant de 425.000 francs, montant que le demandeur aurait perçu « *au noir* » de la société ... s.a. en raison de sa participation de 10 % dans celle-ci, l'administration justifiant ce refus par la seule référence à un jugement du tribunal administratif du 19 novembre 2003, n° 15402, confirmé en appel par la Cour administrative.

L'article 4 (1) de la loi Rau dispose que « *les dividendes et parts de bénéfices alloués en raison des titres représentatifs d'apports en numéraire sont exempts de l'impôt sur le revenu, lorsque les titres sont détenus par le contribuable à la fin de l'année de leur acquisition. Toutefois, s'ils continuent à être détenus à la fin d'une ou de plusieurs années subséquentes, l'exemption se prolonge pendant 5 années d'imposition* ».

Le tribunal constate en l'espèce qu'au-delà de la qualification fiscale retenue de distribution cachée de bénéfice au sens de l'article 164 (3) LIR, il n'est pas contesté par l'Etat que du point de vue de la matérialité économique de l'opération incriminée les sommes perçues par le demandeur le furent au titre de participation du demandeur au bénéfice - certes occulte - de la société ... s.a., de sorte à devoir *a priori* être considérées en tant que « *parts de bénéfice* » au sens du prédit article 4, étant souligné à ce sujet que le caractère occulte, voire illicite de cette distribution n'est pas pertinent. En effet, si le jugement cité par la partie étatique a conclu à ce que les distributions cachées de bénéfices ne sauraient bénéficier de l'exemption fiscale prévue par la loi Rau au motif notamment qu'une disposition légale ayant pour objectif de définir le champ d'application d'exemptions, partant de faveurs fiscales pourrait très bien ne pas avoir pour objectif d'encourager, moyennant ladite incitation fiscale, les détenteurs de parts sociales à se faire rémunérer leurs apports en capital d'une manière irrégulière, il échet cependant de rappeler qu'en application du paragraphe 5 de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934, maintenue en vigueur par l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944, appelée « *Steueranpassungsgesetz (StAnpG)* », le droit fiscal est moralement neutre, en ce sens que le caractère immoral voire illicite d'une opération lui est indifférent : par conséquent, les avantages fiscaux prévus par la loi fiscale ne doivent pas être refusés au contribuable, au motif que celui-ci a commis une infraction à la loi pénale, à moins que la loi fiscale elle-même ne soumette l'obtention de cet avantage à un comportement de « bon père de famille »¹.

La seule distribution de telles parts de bénéfice ne saurait cependant ouvrir le droit à exemption revendiqué par le demandeur, la loi Rau n'ouvrant en effet le bénéfice de l'exemption des revenus de capitaux que dans le chef des seuls contribuables personnes physiques résidents qui ont acquis pendant les années d'imposition 1984 à 1988 des parts sociales représentatives d'apports en numéraire dans des sociétés anonymes et des sociétés à responsabilité limitée dont le capital social atteint un certain montant défini à l'article 2 (1) in fine, l'élément fondamental de l'exemption des revenus de capitaux y prévus étant en effet la corrélation nécessaire et suffisante entre les apports en numéraire effectués durant la période d'application couvrant les exercices 1984 à 1988 inclus, venus constituer tout ou partie du capital social des sociétés concernées, et les revenus en résultant, dividendes ou parts de bénéfice suivant le cas.

Or force est de constater que le demandeur n'a pas pris position par rapport à ces conditions, ni n'a versé une quelconque pièce ou document permettant au tribunal de vérifier le respect des autres conditions présidant à l'octroi du bénéfice de l'exemption sollicitée, le tribunal disposant pour toute information à ce sujet de la mention manuscrite citée ci-avant selon laquelle le demandeur détiendrait 10 % de la société ... s.a..

Le demandeur ayant dès lors failli à l'obligation inscrite à l'article 59 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, selon laquelle la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable, il y a lieu de le débouter de sa demande tendant à se voir accorder le bénéfice de l'exemption prévue à l'article 4 de la loi Rau, étant souligné qu'il

¹ A Steichen, Manuel de droit fiscal, Droit fiscal général, T.I, 2006, p. 665.

n'appartient pas au tribunal de suppléer à la carence de la partie demanderesse et de rechercher lui-même les moyens en fait et en droit qui auraient pu se trouver à la base de ses conclusions.

Quant à la demande subsidiaire tendant à obtenir l'exemption des dividendes cachés pour un montant de 450.000.- francs, il convient de relever, outre que le tribunal, à défaut de toute explication ou précision relative à cette demande, ne saisit pas la portée de cette demande « subsidiaire » par rapport à la demande principale que sollicitait déjà le bénéficiaire du régime d'exemption pour les dividendes cachés, que le demandeur reste en défaut de justifier le montant de cette demande, les seuls éléments à disposition du tribunal ne mentionnant qu'un montant de 425.000.- francs.

Il s'ensuit que le demandeur n'a pas produit d'éléments en cause permettant au tribunal de réformer le bulletin déféré dans le sens sollicité, de sorte que le recours formé par le demandeur est à rejeter comme n'étant pas fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

le déclare cependant non fondé et en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

met les frais à charge du demandeur.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 2 mars 2009 par :

Paulette Lenert, vice-président,
Marc Sünner, premier juge,
Claude Fellens, juge,

en présence du greffier en chef Arny Schmit.

s. Arny Schmit

s. Paulette Lenert